

# **BTW op investeringen**

**François Thys**

## **INHOUD**

Voorwoord

Hoofdstuk I : Toepassingsgebied van de wet

Inleiding

Historiek

Wie is belastingplichtige ?

Wat is onderworpen ?

Specifieke BTW regeling voor investeringen

Wat is een bedrijfsmiddel ?

Wat is belasting geheven op bedrijfsmiddelen ?

De aftrek van BTW op bedrijfsmiddelen

Hoofdstuk II : De aftrek van BTW op bedrijfsmiddelen

De herziening

Beperking van het recht op aftrek van BTW

geheven op bedrijfsmiddelen

Tabel van bedrijfsmiddelen

Hoofdstuk III : De Herstelwet

Hoofdstuk IV : Specifieke investeringsregel voor

autovoertuigen

Hoofdstuk V : De moderne investeringstechnieken

en de BTW

Hoofdstuk VI : De 6<sup>o</sup> richtlijn van de EEG ter har-

monisatie van de BTW

Besluit

Bibliografie

## VOORWOORD

Het belang van de investeringen in ons huidig maatschappelijk bestel valt niet te betwisten. Getuigen hiervan zijn de talrijke «investeringsproblemen» die dagelijks in de pers worden behandeld, de vele ministeriële departementen die investeringsdossiers moeten doornemen en de N.I.M., één van de belangrijkste openbare ondernemingen wier naam op zich reeds voldoende duidelijk is.

In het dagelijks beleid van de ondernemingen spelen investeringen een grote rol, de belangrijkste beslissingen zijn vaak investeringsbeslissingen.

Met een aangroei van 8,1 % in constante prijzen is de kapitaalvorming in 1974 fiks gestegen. De investeringsmassa bedroeg in 1974 24,1 % van het Bruto Nationaal Produkt. Dit betekent dat er 508,3 miljard frank aan investeringen werd besteed (1).

Het gaat dus wel degelijk om een belangrijk fenomeen. Ook de fiscus heeft zich niet onbetuigd gelaten op investeringsgebied. In de inkomstenbelasting (IB) is er de afschrijvingsregeling en de verschillende investeringsbevorderende fiscale wetten. Bij het invoeren van de BTW heeft de wetgever ook een paar specifieke bepalingen met betrekking tot investeringen ingelast. Hierover zullen wij het hebben in deze bijdrage.

## HOOFDSTUK I : TOEPASSINGSGEBIED VAN DE WET

### Inleiding.

De titel, BTW op investeringen, omvat twee begrippen die we nader moeten omschrijven. Deze bijdrage wil aanduiden wanneer de BTW op de investeringen verschuldigd is, zodat de definitie van BTW uit het werk zelf zal moeten blijken en we ons hier kunnen beperken tot een omschrijving van het begrip investeringen.

Bij Keynes treffen we de volgende formule aan :  $BI = BIB + dV$  waarbij

BI = investeringen

BIB = Investeringsbestedingen

dV = Voorraadtoename.

De voorraadtoename of ongewilde investeringen zullen we hier terzijde laten. Men kan zich immers afvragen of de wetgever dit ooit als investeringen heeft willen bestempelen, ze zijn immers per definitie ongewild en dragen als zodanig niet bij tot een verhoogde productiecapaciteit. (Een ander argument om ongewilde investeringen terzijde te laten vinden we in het WIB, alhoewel we ons moeten hoeden voor iedere

(1) *Statistische studiën 1975*, nr. 40, Nationaal Instituut voor de statistiek, Brussel, 1975.

gelijkenis tussen het WIB en de BTW (2). In het WIB komen voorraden inderdaad niet in aanmerking voor afschrijvingen, waaruit we besluiten dat de wetgever ze niet als investeringsgoederen heeft willen beschouwen.

Blijven we dan met onze investeringsbestedingen die ook niet zo gemakkelijk te definiëren zijn, zodat we de moeilijkheid zullen omzeilen door de elementen van het begrip investeringsbestedingen op te sommen. Het gaat om het verkrijgen van produktiemiddelen. Verkrijgen dekt dan zowel aankoop als verhuring, leasing, erfpacht... Voor deze verkrijging is er geld nodig dat verschaft wordt door kapitaalsverhoging, leningen of eigen middelen wat voor ons uiteindelijk van geen enkel belang is, althans niet in het BTW-stelsel. Anderzijds kan men ook investeren door het verkrijgen van participaties. Het verkrijgen van effecten wordt niet belast in het BTW-stelsel, zodat we ook dit probleem hier niet zullen behandelen. Ik meen echter dat we het verkrijgen van participaties niet als een echte investering kunnen beschouwen en we ze liever betitelen als een investering in de tweede graad, want het is mijns inziens duidelijk dat indien participaties een zekere zeggingsmacht verschaffen over produktiemiddelen, deze laatste, oorspronkelijk door iemand moeten verkregen zijn. En degene die deze produktiemiddelen oorspronkelijk verkrijgt is volgens mij de ware investeerder, althans in de juridische (fiskale) betekenis van het woord (Ik ben mij er wel terdege van bewust dat ik het probleem enigszins verschoven heb door investeringen te beschouwen als verkrijging van produktiemiddelen, zonder dit laatste begrip toe te lichten maar ik hoop dit verder duidelijk te maken.)

Het lijkt mij niet opportuun op dit ogenblik het begrip investeringen nog verder te omschrijven, daar uit het verder verloop van deze bijdrage juist zal moeten blijken wat belastbaar en wat niet belastbaar is ; dus wat de wetgever als investeringen beschouwt en wat niet.

### Historiek (3)

De overgang van «de met zegel gelijkgestelde taken» naar de BTW heeft ongetwijfeld een belangrijke invloed gehad op het gebied van de investeringen.

In het stelsel van de overdrachtaks werden de investeringsgoederen belast. Het invoeren van de BTW bracht vrijstelling van de belasting op investeringen met zich mee, een aanzienlijke verlichting van de uitbreidings- en uitrustingskosten. De BTW werd dus bedacht als instru-

(2) Het voorwerp van deze bijdrage is dus duidelijk de BTW zodat ik alle beschouwingen over de IB terzijde laat hoe wereldvreemd dit ook moge zijn. Wel dient gezegd te worden dat de wetgever investeringen bekeken vanuit BTW-oogpunt streng gescheiden houdt van investeringen in de IB.

(3) *L'entreprise face à le T.V.A.*, blz. 234, Faculté de droit université de Liège, Luik, 1970. Seminarie gehouden te Luik op 13, 14, 15 november 1969.

ment tot stimulans van de investeringen. Vroeger probeerden de meeste bedrijven zich als één entiteit te vestigen om zo de belasting te ontlopen die bij iedere overdracht werd geheven en slechts éénmaal, bij het einde, belast te worden. De BTW bevordert de splitsing van de bedrijven : wanneer binnen één onderneming bepaalde activiteiten aan de BTW onderworpen zijn en andere niet, heeft de onderneming er alle voordeel bij zich te splitsen om grote berekeningsmoeilijkheden uit de weg te gaan.

Verder stippen we nog aan dat de wetgever bij de invoering van de BTW twee nieuwe technieken in ons fiscaal stelsel heeft binnengebracht. Het gebruik door een BTW-plichtige van een roerend goed dat hij zelf gefabriceerd heeft of dat hij anders dan als investeringsgoed verkregen of geïmporteerd heeft wordt belast zoals een levering. Het onroerend werk dat door een BTW-plichtige werd vervaardigd, met uitzondering van herstellings- en onderhoudswerken, wordt belast zoals de levering van diensten. Ten gevolge hiervan zal de industrieel fiscaal geen nut meer zien in het te werk stellen van werknemers binnen zijn onderneming ter verwezenlijking van een sporadisch investeringsprogramma. Hij zal zich wenden tot andere aannemers of tot engineersbureaus.

#### **Wie is belastingplichtige ?**

Ik zal slechts heel summier op deze vraag antwoorden, omdat alhoewel deze vraag uiteraard van primordiaal belang is, eenieder die gewoonlijk BTW-plichtige is het ook zal zijn wanneer het investeringsgoederen betreft.

Uit art. 2, 1<sup>o</sup> WBTW blijkt dat leveringen van goederen en van diensten enkel belastbaar zijn (en dus aftrekbaar) wanneer ze door een belastingplichtige worden verricht in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid.

In art. 4 WBTW vinden we dan de definitie van belastingplichtige : Belastingplichtige is ieder wiens werkzaamheid erin bestaat geregeld en zelfstandig met of zonder winst oogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten te verrichten die in dit wetboek zijn omschreven. Hieruit kunnen we afleiden dat indien een ondernemer een machine koopt bij iemand die slechts toevallig een machine fabriceert, hij dan ook geen BTW zal moeten betalen, doch hij zal dan uiteraard ook geen BTW mogen aftrekken. Hierbij dienen we echter art. 2, 2<sup>o</sup> & 3<sup>o</sup> lid te vermelden dat sommige overdrachten van gebouwen en de levering van auto's, jachten en vliegtuigen altijd belastbaar stelt, ook wanneer ze verricht worden door een niet-belastingplichtige.

Invoer tenslotte is altijd belastbaar, om het even of de invoerder al dan niet een belastingplichtige is, om het even ook of hij al dan niet belastingplichtige zijnde in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid handelt.

Er zijn ook talrijke uitzonderingen waarvoor ik naar het wetboek verwijs (art. 5, 6 en 7).

### **Wat is onderworpen ?**

Investeringsgoederen worden door het WBTW aan een speciaal regime onderworpen. Doch het gaat duidelijk slechts om die investeringsgoederen die als «goederen of diensten» aan de BTW-regeling onderworpen zijn. Anders uitgedrukt : indien de investeringsgoederen niet vallen onder de omschrijving van belastbare handelingen van het wetboek vallen deze investeringsgoederen a fortiori niet onder dat speciaal BTW-regime.

Evenmin als voor de belastingplichtigen zullen we hier een uitvoerige behandeling aan die belastbare goederen wijden, juist omdat verder duidelijk zal blijken wat belast en wat niet belast wordt. Ik moge hier volstaan met het verwijzen naar de art. 2 & 3 e.v. van het WBTW. Het gaat zeer in het algemeen om leveringen van goederen en diensten en invoer in België. Wel dient vermeld te worden de speciale regeling voor gebouwen en het niet onderworpen zijn van de grond aan de BTW. Vermits gebouwen goederen zijn, zou de levering van een gebouw onder het BTW-stelsel moeten vallen, maar gebouwen worden slechts als goederen aangemerkt, wanneer ze vóór, tijdens of na hun oprichting, doch uiterlijk op 31 december van het jaar na dat waarvoor ze voor het eerst zijn opgenomen in het kohier van de onroerende voorheffing, onder bezwarende titel worden vervreemd door een bouwer van beroep ; een andere bouwer, die kennis geeft van zijn bedoeling de vervreemding te doen met betaling van de belasting ; hij die een gebouw met voldoening van de belasting heeft verkregen (bv. een handelaar in onroerende goederen) en die tevens kennis geeft van zijn bedoeling de vervreemding te doen met betaling van de belasting (WBTW art. 9, par. 3). In al die gevallen zijn geen registratierechten verschuldigd. De BTW is nooit toepasselijk op de gronden waarop gebouwen zijn of worden opgericht. De overdracht van die gronden blijft aan het registratierecht onderworpen.

Interessante fictie (voor ons onderwerp althans) treffen we aan in art 11 WBTW waarin de overdracht bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins (bv. verkoop) van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling (bedrijfstak) niet als een levering beschouwd wordt, wanneer het overnemende bedrijf, dat niet noodzakelijk een vennootschap hoeft te zijn, een belastingplichtige is. Ik denk hier aan verkoop van een handelszaak, inbreng van een handelszaak in vennootschap, fusie. Het overnemende bedrijf wordt geacht de persoon van de overdrager voort te zetten, hetgeen betekent dat het recht op aftrek dat de overdrager i.v.m. de overgedragen goederen bezat, op het overnemende bedrijf overgaat, evenals trouwens de verplichting de verschuldigde BTW te voldoen.

Men mag ook de specifieke problematiek in verband met onttrekkingen en ingebruiknemingen niet over het hoofd zien (4).

### **Specifieke BTW-regeling voor investeringen.**

Deze materie wordt beheerst door art. 48 par. 2 WBTW :

«De aftrek van de belasting geheven op bedrijfsmiddelen is onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van 5 jaar. De herziening heeft plaats elk jaar tot beloop van 1/5 van het bedrag van die belasting, wanneer enige wijziging is ingetreden in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen.»

Dit vijfjarig tijdperk staat volledig los van het werkelijk gebruik of van de voor afschrijving aanvaardbare duur in de inkomstenbelasting (zie nochtans verder alsook art. 10, 3<sup>o</sup> KB nr. 3). Gezien het duurzaam karakter van de bedrijfsmiddelen kunnen deze in de loop van de vijf jaar na hun aanschaffing voor een ander dan het aanvankelijk voorzien doel aangewend worden. Dit zal in de BTW-regeling gereflekteerd moeten worden, en we zullen verder zien hoe dit gebeurt (5).

### **Wat is een bedrijfsmiddel ?**

Dit is inderdaad de eerste en misschien ook de moeilijkste vraag die zich stelt. Een antwoord hierop vinden we in het K.B. nr. 3 van 10 december 1969 art. 6 par. 1 «De bedrijfsmiddelen, waarvoor de aftrek van belasting onderworpen is aan herziening overeenkomstig art. 44 par. 2 van het wetboek, zijn de lichamelijke, roerende of onroerende goederen die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrument of exploitatiemiddelen.» (6)

Theoretisch is deze definitie enkel geldig voor de regeling van art. 48 par. 2 en bij uitbreiding van die van art. 100 WBTW. Het is helemaal niet denkbeeldig en ook niet onwettelijk dat men voor de detaxatie van voorraden (art. 99 WBTW) een andere omschrijving zou gebruikt hebben.

Buiten dit art. 6 par. 1 KB nr. 3 beschikken we over geen enkele wettelijke definitie van investeringsgoederen. Dit is ontegensprekelijk

(4) L. VAN DEN BERGHE, *Het belasten van de onttrekkingen en van de ingebruiknemingen in het stelsel van de BTW*, A.F.T., 1974, nr. 1 & 2.

(5) R. VANDEN EEDE, *De vijfjarige herziening van bedrijfsmiddelen*, A.F.T., 1974, nr. 1, blz. 14.

(6) Als curiosum kunnen we hier aan toevoegen dat Tiberghien meent dat de koning niet bevoegd zou zijn om het begrip bedrijfsmiddelen te omschrijven. Mijns inziens ten onrechte, art. 49 kent een paar bevoegdheden aan de koning toe, maar deze opsomming is zeker niet limitatief (cfr. tekst de woorden «onder meer»). Het MB nr. 1 van 1970 is volgens hem wel geldig, terwijl dit MB juist haar grond vindt in voornoemd KB nr. 3. In het nr. 681 (p. 308) haalt hij dit KB nr. 3 aan zonder maar iets over de geldigheid te zeggen. Begrijpe wie kan. (A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 1971*, blz. 343, nr. 779).

een tekortkoming want indien men later een definitie over investeringsgoederen zal nodig hebben, zal men ongetwijfeld gebruik maken van dit art. 6, dat ontegenzeggelijk enkel bedoeld was voor de aftrek, en dus niet veralgemeend mag worden omdat het wegens haar doelgebondenheid beperkt is. Zoals reeds gezegd speelt de afschrijvingstheorie inzake IB, zelfs indien ze richtinggevend is geen doorslaggevende rol. Blijkbaar zullen we in België een definitie van investeringsgoederen hebben die volledig verschillend is voor de BTW en de IB. En investeringsgoed zal ook niet noodzakelijk beantwoorden aan wat in de boekhouding als geïmmobiliseerd actief wordt betiteld.

Bij een eerste lezing van art. 6 KB nr. 3 valt onmiddellijk op dat onlichamelijke goederen uitgesloten worden van de speciale aftrek-regeling inzake BTW : zo moet men b.v. voor de prijs van een licentie-overeenkomst die over 20 jaar loopt en die boekhoudkundig wordt afgeschreven geen rekening houden met art. 48 par. 2. Dit is begrijpelijk wat de aftrekregeling betreft, doch men moet zich ervoor hoeden deze levensvreemde splitsing tussen lichamelijke en onlichamelijke goederen in de investeringsstheorie door te voeren, want uiteindelijk is een licentie-overeenkomst toch een ware investering.

Volgens de administratie is het begrip bedrijfsmiddelen hoofdzakelijk van toepassing op (7) :

1° Gebouwen, bouwwerken en installaties voor beroepsdoeleinden, daarin begrepen die welke voor de administratieve of sociale diensten van de onderneming dienen (Dit is mijns inziens belangrijk want sportterreinen, cantines en dergelijke zouden ook onder de regeling van art. 48 en art. 100 vallen).

2° Exploitiatiematerieel met uitzondering van klein gereedschap.

3° Vervoermaterieel (ook containers)

4° Kantoormeubilair en materieel.

5° Materieel voor het opslaan of voor het verpakken van de in de onderneming verwerkte stoffen, produkten en goederen dat ter beschikking van de onderneming blijft en dat niet bestemd is om aan de klanten te worden geleverd.

6° Het wapen door een juwelier gekocht met het oog op de bescherming van de goederen waarin hij handel drijft (BTW revue nr. 11 blz. 210 nr. 374).

Krachtens het MB nr. 1 van 10 november 1970 art. 1, 1° worden klein materieel, klein gereedschap en kantoorbehoeften slechts als bedrijfsmiddelen beschouwd wanneer de prijs per in handel gebruikte eenheid lager is dan 10.000 fr.

De in handel gebruikte eenheid is niet noodzakelijk een voorwerp afzonderlijk, het kan ook een geheel van voorwerpen zijn, wanneer ieder bestanddeel niet afzonderlijk kan verkregen worden.

Na een aandachtige lektuur meen ik de volgende criteria als richtinggevend te mogen aanstippen om bedrijfsmiddelen te kunnen identificeren :  
— een *voortdurend gebruik* in de onderneming als werkinstrument of als exploitatiemiddel (de aard van het goed is bepalend en niet de intensiteit van het gebruik)

— goed moet als *vastliggend* beschouwd worden

(7) MINISTERIE VAN FINANCIEN. ADMINISTRATIE VAN DE BTW, REGISTRATIE EN DOMEIN, *BTW-handleiding*, nr. 350, Brussel, 1972.

Ik zal nu aan de hand van een paar voorbeelden proberen de definitie wat scherper te stellen (8) :

*Wisselstukken* : Uiteraard zijn wisselstukken geen investeringsgoederen, doch ze kunnen naderhand dienen voor de samenstelling van een investeringsgoed en zullen dan langs het systeem van de onttrekking (9) in het investeringsstelsel terecht komen.

*Goederen met korte gebruiksduur* : Wanneer deze gebruiksduur minder dan 1 jaar bedraagt worden ze nooit als investeringsgoederen gekenmerkt dit is bv. het geval voor werkkledij en matrijzen. Het criterium van 1 jaar wordt eveneens door de administratie aangenomen.

*Verpakkingsmiddelen* : Dit zijn alle inhoudende voorwerpen ongeacht hun aard of duurzaamheid die bijdragen tot het vervoer en de levering van goederen buiten de onderneming.

bv. tonnen, vaten... Vereist is echter dat deze goederen eigendom blijven van de onderneming (zie boven). Containers daarentegen worden wel als bedrijfsmiddelen beschouwd en wel als motorrijtuigen, wat evenwel niet betekent dat de speciale regeling van art. 100 m.b.t. autovoertuigen op deze containers toepasselijk is. (zie Besl. 16/12/74. E.T. 19.575. BTWrevue nr. 20 nr. 518).

*Goederen die deel uitmaken van een huurcontract* : ze worden als bedrijfsmiddelen beschouwd in hoofde van de verhuurder. We komen hier terecht bij een andere manier van investeren nl. leasing, renting... Om geen afbreuk te doen aan de systematiek van deze bijdrage maak ik er hier melding van ; doch dit is m.i. een speciale problematiek, die ik liever wat verder in een apart hoofdstuk zal uitdiepen.

*Studiewerk* : Indien het studiewerk uitgevoerd wordt met het oog op de totstandkoming, omvorming of verbetering van een bedrijfsmiddel, wordt het geacht daartoe bestemd te zijn en is dus een investeringsgoed, zelfs indien de beslissing tot investeren nog niet genomen is. Indien het project uiteindelijk niet verwezenlijkt wordt mag men de, wegens de beperking van art. 100, niet gedane aftrek, daarna toch in mindering brengen (zie ook verder dilemma studiewerk en onlichamelijk goed)

*Terrein dat als exploitatiemiddel wordt gebruikt* : de algemene regel is dat er op de grond geen BTW wordt geheven. Voor zover belasting geheven is op handelingen die ertoe strekken het terrein om te vormen of te verbeteren is dit evenwel een belastbare handeling.

### **Wat is belasting geheven van bedrijfsmiddelen ?**

Art. 7 van het KB nr. 3 luidt als volgt :

«Onder belasting geheven van bedrijfsmiddelen dient te worden verstaan de belasting

(8) G. VAN DEN AVYLE, *Doorlopende documentatie inzake BTW*, Brussel, Uitg. Service, 1968, nr. 689.

(9) L. VAN DEN BERGHE, Het belasten van de onttrekkingen en van de ingebruiknemingen in het stelsel van de BTW, *A.F.T.*, 1974, nr. 1 & 2, blz. 3 & 35.



voldaan ter zake van de handelingen die strekken of bijdragen tot de totstandkoming, het omvormen of het verbeteren van in art. 6 bedoelde bedrijfsmiddelen. Voor de toepassing van het vorige lid is geen belasting geheven van bedrijfsmiddelen :

1° de belasting voldaan ter zake van herstellings- of onderhoudswerk aan bedrijfsmiddelen, alsmede de belasting voldaan ter zake van de verkrijging of de invoer van reserveonderdelen die voor zulk werk bestemd zijn.

2° De belasting voldaan terzake van huur van bedrijfsmiddelen en, meer algemeen, ter zake van de overdracht van het genot van bedrijfsmiddelen of het verlenen van rechten op dat genot, als bedoeld in art 18 par. 1, 4° en par. 2 WBTW.»

Het komt er dus op aan een duidelijke scheiding te maken tussen enerzijds de BTW voldaan bij de totstandkoming, omvorming en verbetering van bedrijfsmiddelen, en anderzijds de BTW voldaan bij herstelling of onderhoud van bedrijfsmiddelen.

Ik meen dat volgende criteria hierbij dienend zullen zijn :

— het rendement, de capaciteit of de levensduur van het bedrijfsmiddel verhoogt niet.

— het gaat niet om een verkapte vernieuwing (aanbreng van nieuwe technologie).

Daar het onderscheid tussen deze verschillende categorieën niet steeds gemakkelijk is, heeft de administratie in de aanschrijving nr. 103 van 31/12/1970. een paar voorbeelden geciteerd. Als men investeert heeft men behoefte aan goederen, doch ook de aanbreng van menselijke arbeid is vereist ; als zodanig zijn diensten niet onderworpen aan de BTW op bedrijfsmiddelen. Wanneer die menselijke arbeid echter het bedrijfsmiddel helpt tot stand brengen, dan moet de BTW op die diensten als BTW op het bedrijfsmiddel beschouwd worden. Buiten het werk door de aannemers gepresteerd bedoelt men hiermee ook het studiewerk van de ingenieur, die eventueel een octrooi zal verlenen in het kader van een engineeringsovereenkomst. Zodoende komen we tot een conflict dat ik zoëven reeds aangestipt heb, nl. waar ligt het onderscheid lichamenlijk goed en onlichamelijk goed. Onlichamelijke goederen zijn niet onderworpen aan de speciale regeling van art. 48 en 100 WBTW. Dit betekent dat een octrooirecht dat door een onderneming verkregen wordt en uiteraard afgeschreven wordt geen bedrijfsmiddel zal zijn. Indien men daarentegen bij een ingenieursbureau een machine bestelt waarin hetzelfde octrooi verwerkt is zal men ongetwijfeld de gehele machine als bedrijfsmiddel bestempelen. Zodoende zal het opzoekingswerk dat tot voornoemd octrooi geleid heeft en in de machine werd geïncorporeerd niet als onlichamelijk goed bestempeld worden. De wet is hier niet aangepast aan het actuele bedrijfsleven waarin immateriële goederen dagelijkse kost zijn en uiteraard afgeschreven worden. Waarom heeft men die lijn niet doorgetrokken in de BTW-regeling ?

Het is ook niet zonder belang aan te stippen dat wanneer prestaties door het personeel van de onderneming geleverd worden, ook die prestaties eventueel als belastbaar moeten beschouwd worden. Vermelden we dan nog dat bij invoer op zicht of op proef de geadresseerde de

bij de invoer betaalde BTW volledig mag aftrekken. Indien de BTW-plichtige later het goed definitief als bedrijfsmiddel verwerft, zal hij uiteraard, de aftrek slechts mogen toepassen in de mate dat deze door art. 100 wordt toegestaan.

Tot hiertoe hebben we geprobeerd de begrippen «bedrijfsmiddelen» en «belasting geheven ten behoeve van bedrijfsmiddelen» scherper te stellen. We komen nu aan een deel dat interessanter is, de eigenlijke techniek bij BTW op bedrijfsmiddelen.

Inderdaad gedurende 5 jaar zal de BTW-plichtige zijn aftrek moeten herzien indien zich er een bepaalde wijziging in de affectatie van het bedrijfsmiddel heeft voorgedaan (art. 48 par. 2). Er is ook nog de beperking van het recht op aftrek voorzien door art. 100 WBTW.

Het is die herziening en die beperking van aftrek die we nu van dichterbij zullen bekijken.

## HOOFDSTUK II : DE AFTREK VAN BTW OP BEDRIJFSMIDDELEN

### De herziening.

Vooreerst vermelden we de gewone herzieningsregelen die ook hier van kracht blijven. (KB nr. 3 van 10 december 1969 art. 8). De belastingplichtige moet de oorspronkelijk verrichte aftrek herzien, enerzijds wanneer die aftrek meer of minder bedroeg dan toegelaten, anderzijds wanneer de oorspronkelijke bestemming geheel of gedeeltelijk gewijzigd wordt door een latere gebeurtenis.

Tot daar de algemene regeling. Er zijn echter vier gevallen die aanleiding geven tot een aparte herziening van de aftrek in het stelsel van bedrijfsmiddelen :

1. Gehele of gedeeltelijke aanwending voor privé of andere beroepsdoeleinden.
2. Wijziging in de factoren die aan de berekening van de aftrek ten grondslag liggen.
3. Bedrijfsmiddelen die ophouden te bestaan.
4. Verlies van de hoedanigheid van BTW-plichtige.

Vooraleer we deze 4 gevallen van dichterbij zullen bekijken, moeten we eerst nagaan op welk tijdstip het herzieningstijdvak begint te lopen.

Aanwijzingen hiervoor vinden we in het KB nr. 3 art. 9 : het tijdstip begint te lopen op het ogenblik dat het recht op aftrek ontstaat, dit is op het ogenblik waarop men de belasting, geheven op bedrijfsmiddelen, moet betalen. Het jaar waarin men de aftrek verricht telt voor een volledig jaar.

bijv. BTW-plichtige laat loodsen bouwen :

In 1975 betaalt hij een voorschot van 1 M

In 1976

In 1977 betaalt hij het saldo van 3 M.

Herzieningstijdvak 1e voorschot 75-79  
 Herzieningstijdvak 2e voorschot 76-80  
 Herzieningstijdvak saldo 77-81

Ook hier is er een uitzondering te vermelden. De administratie kan toestaan of zelfs voorschrijven dat als uitgangspunt van de herziening het tijdstip wordt genomen waarop het goed in gebruik wordt genomen.

bijv. :

1. Wanneer een nieuwe onderneming investeert vóór haar inwerkingtreding, en de oprichting van het gebouw meer dan een jaar in beslag neemt.
2. Gebouwen waarvan de oprichting meer dan een jaar in beslag neemt.

De administratie zal dit toestaan wanneer uit de boekhouding van de BTW-plichtige kan blijken dat de investeringsuitgaven van de rekening «vaste activa in aanbouw» werden overgebracht naar de rekening «vastgelegde middelen».

We komen nu terug op de 4 hierboven vermelde herzieningsgevallen die we nu grondiger zullen bespreken.

### *1<sup>o</sup> Gehele of gedeeltelijke aanwending voor privé- of andere dan beroepsdoeleinden.*

#### a. Gedeeltelijke aanwending.

Laten we dit uiteenzetten aan de hand van een voorbeeld : een BTW-plichtige koopt in juli 1971 een elektronische stencilmachine voor zijn handelszaak. Hij betaalt hiervoor 100.000 fr. Buiten het handelsgebruik van de machine, gebruikt hij deze nog voor de nieuwsberichten van de plaatselijke duivenbond waarvan hij secretaris is, dit gebruik wordt op 1/7 geschat. Het BTW tarief is 18 %, hij betaalt dus 18.000 fr. BTW. In zijn aangifte van juli 1971 brengt onze handelaar 8/7 van 18.000 fr. in aftrek, dit is 15.428 fr. De toestand blijft ongewijzigd tot 1 sept. 1972, dag waarop de aanwending voor de plaatselijke duivenbond tot 4/7 oploopt, dit wegens een fusie met de andere bonden. Op 31 december 72 herziet de handelaar zijn aftrek.

Betaalde BTW 18.000 fr.	18.000
Te herziene periode 1/5 (1 jaar)	3.600
Deel in 1971 afgetrokken voor 1972 : 6/7 x 3.600 =	3.086
Deel aftrekbaar in 1972 is 3/7	1.542
Terug te storten aan schatkist 3.086 - 1.542 = 1.544	1.544

In 1973 blijft de situatie gelijkaardig, dit betekent dat er nogmaals 1.542 fr. aan de schatkist moet teruggestort worden.

In 1974 neemt het gebruik voor handelsdoeleinden weer toe en bedraagt weer 6/7 ; er moet niets teruggestort worden.

In 1975 wordt de machine a rato van 9/10 voor beroepsdoeleinden aangewend.

Betaalde BTW	18.000
te herziene periode 1/5	3.600
Deel afgetrokken voor 75 : 4/5	3.085
Deel aftrekbaar in 75 : 9/10	3.240
Bijkomende aftrek 3.240 - 2.880 = 155	155

Op 1 januari zal een wijziging in de toestand geen enkele invloed meer hebben op de BTW. Eventuele wijzigingen zowel in de ene als in de andere richting, geven geen aanleiding meer tot herziening van de aftrek van bedrijfsmiddelen.

b. Gehele aanwending.

Indien het bedrijfsmiddel geheel wordt gebruikt voor privé-doeleinden of andere dan beroepsdoeleinden dan wordt de herziening in éénmaal verricht, zowel voor het jaar waarin de wijziging zich voordeed als voor de volgende jaren.

Hernemen we ons voorbeeld van zoëven :

In juli 1973 wordt de stencilmachine enkel en alleen voor de duivenbond gebruikt. De jaren 73, 74 en 75 zullen herzien moeten worden dus  $\frac{3}{5}$  van 18.000 fr. — 10.800 fr. reeds afgetrokken in 71 voor 73, 74 en 75 als aftrek voor beroepsaanwending  $\frac{3}{5}$  v. 15.428 = 9.256 fr. die dus teruggestort moeten worden. Het verschil  $10.800 - 9.256 = 1.544$  moet niet teruggestort worden, omdat het nooit werd afgetrokken. De herziening gebeurt in de aangifte van 31 december.

*2<sup>1</sup> Wijziging in de factoren die aan de berekening van de aftrek voor bedrijfsmiddelen ten grondslag liggen.*

Het betreft drie gevallen vermeld in KB nr. 3 art. 10,2°.

a. Een persoon die aanvankelijk voor zijn gehele werkzaamheid onderworpen was, wordt slechts gedeeltelijk onderworpen. Terloops weze gezegd dat de volledige belastingplichtige technisch gezien als een gedeeltelijk belastingplichtige kan beschouwd worden maar dan met een verhoudingsgetal van 100 %. Zodoende zouden de bewerkingen voor volledig belastingplichtige en gedeeltelijke belastingplichtige identiek zijn, wat toch een belangrijke simplificatie zou zijn. Tot daar deze parenthesis. We blijven nog steeds trouw aan ons voorbeeld van de stencilmachine.

Onze handelaar die aanvankelijk voor zijn gehele activiteit aan de BTW onderworpen was, wordt nu een gedeeltelijke belastingplichtige met een verhoudingsgetal van 50 %. Hij zal dan in navolging van art. 11 par. 2 KB nr. 3 10 december 1969 ieder overblijvend jaar  $\frac{1}{5}$  van de aftrek herzien a rato van 50 %. Verder verwijst datzelfde artikel naar art. 12 & 21 van KB nr. 3 waarin de bijzondere herzieningsmodaliteiten worden bepaald die gelden voor personen die slechts voor een gedeelte van hun beroepswerkzaamheid BTW-plichtig zijn.

In concreto geeft dit het volgende :

In 1973 wordt onze handelaar gedeeltelijk BTW-plichtig (a rato van 50 %) ; tot in 1973 was hij dus een volledige BTW-plichtige. De stencilmachine wordt nog steeds a rato van  $\frac{4}{7}$  voor de duivenbond gebruikt (zie boven). De omstandigheid dat de handelaar nu gedeeltelijk belastingplichtige wordt doet hier geen afbreuk aan.

Voor de resterende  $\frac{3}{7}$  kan onze handelaar nog steeds aanspraak maken op volledige aftrek doch enkel indien hij volledig BTW-plichtig is (a rato van 100 %). Aangezien hij nu slechts voor 50 % meer onderworpen is zal hij nu  $\frac{3}{7} \times \frac{50}{100} = \frac{3}{14}$  van het bedrag waarover de herziening van 1973 (t.t.z. 3.600 fr.) loopt moeten terugstorten. Dit is dus 771 fr.

Zodoende krijgen we voor de totaalsituatie in 1973 :

2.058	$\frac{3}{5}$ privégebruik niet-aftrekbaar
771	50 % niet aan BTW onderworpen niet-aftrekbaar
2.829	is niet aftrekbaar.

Er was oorspronkelijk 3.086 afgetrokken, hiervan moet dus teruggestort worden 1.542 bijkomende  $\frac{3}{7}$  privé-gebruik

771 slechts 50 % v.d. activiteit is onderworpen.

2.313 moet definitief teruggestort worden.

Er is dus uiteindelijk slechts een vrijstelling van 771 fr. Men herhaalt deze operaties in

1974 en 1975, telkens met de specifieke verhoudingsgetallen, en aandelen voor privé-gebruik.

b. Wanneer een gedeeltelijke belastingplichtige een aftrekquotum heeft dat van jaar tot jaar schommelt. Het principe is identiek met wat hierboven werd uiteengezet zodat het onnodig is opnieuw het voorbeeld uit te werken. Nochtans moeten twee afwijkingen aangestipt worden. Het KB voorziet dat de eerste herziening betrekking heeft *op het volledig bedrag van de belasting*. Ik zou het liever hebben over «voorlopig verhoudingsgetal» dat m.i. veel beter de bedoeling van de tekst weergeeft.

Een voorbeeld zal dit illustreren. In april 1975 koop ik een machine van 100.000 fr. (BTW 18 %) = 18.000 fr. Op dat ogenblik is mijn verhoudingsgetal 50 %, zodoende mag ik 9.000 fr. BTW in aftrek brengen.

Op 31 december is mijn verhoudingsgetal 80 % geworden. Ik moet dan de gehele aftrek herzien en niet slechts die van 1975 ; op het einde van het jaar zal ik derhalve een bijkomende aftrek van 14.400 - 9.000 fr. verrichten.

Doch indien tussen 1976 en 1979 mijn verhoudingsgetal nogmaals verandert, dan herzie ik mijn aftrek telkenmale slechts voor 1 jaar.

De herziening is *niet verplichtend* (wel toegelaten) wanneer het verschil tussen de twee verhoudingsgetallen *geen 10 %* bereikt. Referentiepunt is steeds het verhoudingsgetal dat op 31 december, van het jaar waarin de 1<sup>o</sup> aftrek plaatsgreep, van kracht was. Dit is dus niet steeds het oorspronkelijk verhoudingsgetal. Ook de jaren hiertussen zijn van geen enkel belang.

bijv. :

voorlopig verhoudingsgetal april 75	50 %
verhoudingsgetal december 1975	80 %
verhoudingsgetal december 1976	90 %
verhoudingsgetal december 1977	71 %

In 1977 zal men niet verplicht zijn, de aftrek te herzien want het verschil tussen 80 en 71 maakt geen 10 % uit.

c. Wanneer een gedeeltelijk belastingplichtige zijn aftrek verricht volgens het werkelijk gebruik en dit gebruik wijzigt. We gaan op identiek dezelfde wijze tewerk als bij een verschuiving van het aandeel van het privé-gebruik (zie vroeger). De belastingplichtige trekt de belasting af voor de goederen en diensten die onder de bedrijfsafdeling BTW vallen, de rest mag hij niet aftrekken.

Om het jaar wordt de aftrek aangepast aan het werkelijk gebruik en dit gedurende 5 jaar.

Voor de 3 bovenvermelde gevallen geschiedt de herziening in de aangifte van de maand april van het jaar dat volgt op dat waarin de wijziging zich voordeed.

### 3<sup>1</sup> *Bedrijfsmiddelen die ophouden te bestaan.*

Indien een bedrijfsmiddel, waarvan de BTW afgetrokken werd, de on-

derneming verlaat moet men de oorspronkelijke aftrek herzien. Er zijn echter 4 uitzonderingen :

- a. In het geval het goed onder bezwarende titel vervreemd wordt. (Zie art. 39 t./m. 42 WBTW). Verkoopt de belastingplichtige het bedrijfsmiddel dan is de belasting eisbaar.
- b. Diefstal of vernietiging van het bedrijfsmiddel. De bewijslast ligt uiteraard bij de BTW-plichtige (art. 10, 3°, KB nr. 3).
- c. Het bedrijfsmiddel wordt uitgevoerd. De BTW is niet verschuldigd en men behoudt het recht op aftrek.
- d. Bij overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling aan een BTW-plichtige, bedoeld door art. 11 WBTW. Het spreekt vanzelf dat indien het bedrijfsmiddel waarvoor de aftrek werd verricht wordt ingebracht in een vennootschap die niet BTW-plichtige is de aftrek herzien zal moeten worden. Het zou anders een ideaal middel zijn om aan de BTW te ontsnappen.

Wanneer de herziening moet verricht worden geschiedt deze ineens voor het lopende jaar en voor de nog te lopen jaren, tot beloop van 1/5 per jaar.

De herziening wordt vastgesteld in de aangifte van het tijdvak waarin het bedrijfsmiddel uit de onderneming verdwenen is.

#### *4<sup>1</sup> Verlies van de hoedanigheid van belastingplichtige.*

In dit geval moet de herziening geschieden voor de aan herziening onderworpen en nog bruikbare bedrijfsmiddelen, die op het tijdstip van het verlies nog bestaan (KB nr. 3 art. 10, 4°). Belangrijk is hierbij dat indien de bedrijfsmiddelen niet meer bruikbaar zijn, er geen herziening meer moet doorgevoerd worden.

Dit is de logica zelf : indien het goed geen gebruikswaarde meer heeft dan moet de oorzaak hiervan gezocht worden in het intensieve bedrijfsgebruik. Het bedrijf dat na 3 jaar haar machine als schroot van de hand doet zal ook haar aftrek niet herzien. Men kan dan ook moeilijk verwachten dat iemand die de machine zeker niet meer kan gebruiken zijn aftrek zou herzien. De herziening geschiedt ineens, voor het betrokken jaar en de nog overblijvende jaren (KB nr. 3 art. 11 par. 3). Dit gebeurt in de laatste aangifte die de BTW-plichtige indient.

Er ontstaat een probleem wanneer een BTW-plichtige zijn activiteiten stopzet, en daarna beslist zijn beroepswerkzaamheden te hervatten. Zou hij dan volledig verstoken blijven van enig recht op aftrek ?

Dit probleem hangt samen met het verwerven van de hoedanigheid van BTW-plichtige door een niet-belastingplichtige.

Het KB nr. 3 art. 21 voorziet hiervoor een ministeriële regeling.

Tot zover de behandeling van de 5-jarige herziening ; we gaan nu over naar een andere specifieke regeling die kenmerkend is voor de bedrijfsmiddelen, nl. de beperking van het recht op aftrek (art. 100) gedurende de zogenaamde overgangsperiode.

## Beperking van het recht op aftrek van de BTW geheven op bedrijfsmiddelen

*Algemeen principe* : Gedurende een overgangperiode mag men de BTW slechts aftrekken in de mate dat het een bepaald plafond overschrijdt. Aanvankelijk bedroeg deze beperking :

In 71	10 %
In 72	7,5 %
In 73	5 %
In 74	2,5 %

Naderhand werden deze tarieven aangepast, en men verlengde de zogeheten overgangperiode telkens voor 1 jaar, zodat we nu in 1977 nog steeds een bepaalde beperking kennen.

bv. Ik koop in 1972 een machine aan BTW onderworpen a rato van 18 %. Ik zal slechts  $18 - 7,5 = 10,5$  % van de BTW mogen aftrekken.

*Bedoeling* : Oorspronkelijk was deze maatregel bedoeld om te vermijden dat men gedurende de jaren die aan de invoering van de BTW voorafgingen, de investeringen zou bevriezen om nadien gebruik te maken van de gunstigere BTW-regeling.

Vanaf 1975 zou die beperking afgeschaft worden. Het bleef echter een ijdele droom. Men wijzigde het oorspronkelijk plafond van 1974 van 2,5 % tot 5 % en men verlengde ieder jaar de overgangperiode. Het is duidelijk dat het oorspronkelijk doel helemaal voorbijgestreefd is. Ik meen dat de actuele doelstelling tweërlei is : enerzijds is er een budgettaire overweging, anderzijds wil men een instrument scheppen voor de investeringspolitiek. De budgettaire overweging is zeker van groot belang, vraag is of deze oneconomische maatregel te verantwoorden is. De fiscale politiek is in België al geruime tijd een twijfelachtig en incoherent beleidsinstrument. Het is voor mij nog altijd een raadsel hoe onze wetgever investeringen wil stimuleren door goedkope kredieten ter beschikking te stellen, maar er als de kippen bij is om dit voordeel af te romen langs de fiscaliteit. (Andere incoherenties zijn bijvoorbeeld het niet indexeren van de afschrijvingen en het verbieden van afschrijvingen op basis van de vervangingswaarde.)

De regeling van de niet aftrekbare BTW vertoont ook een economisch aspect. In het laatste lid van art. 100 WBTW lezen we : «De koning kan de aftrek op een hoger bedrag vaststellen wanneer de algemene economische omstandigheden of bijzondere omstandigheden eigen aan een tak van het bedrijfsleven het vereisen».

Zodoende kan de regering een gedifferentieerde investeringspolitiek voeren, naargelang de sectoren, of landsgedeelten die een economische stimulus behoeven.

Als *besluit* van dit hoofdstuk kunnen we zeggen dat de herziening van de aftrek een noodzakelijk kwaad is, dat echter veel te ingewikkeld is. Of de beperking van de aftrek noodzakelijk is, moet hier niet onderzocht worden, het systeem op zichzelf baart geen enkele moeilijkheid,

Volg-nummer	Faktuur Datum Nr Leve-reancier	Aard	Maat-staf van heffing	Geheven belasting	Ver-reken-bare belasting (Art. 100)	Voorlopig verhoudings-getal en verrekenbare belasting	1ste jaar Volgens definitief verhoudingsgetal	2de jaar Tot beloop van 1/5	3de jaar Tot beloop van 1/5	4de jaar Tot beloop van 1/5	5de jaar Tot beloop van 1/5
1	20-2-71 nr 50 Firma X	Draaibank	200.000	36.000	16.000	geheel 16.000	1971 Onveranderd	1972 Onveranderd	1973 Onveranderd	1974 Onveranderd	1975 Onveranderd
2	7-3-71 Nr 90 Firma Y	Wagen Merk Chassis nr Jaar	150.000	37.500	19.500	1/2 (gemengd gebruik) 9.750	1971 Onveranderd	1972 Onveranderd	1973 Wederverkoop volgens faktuur nr... van 5-3-73 aan ... Geheven B.T.W.	1974	1975
3	7-2-72 Nr 200 Firma Z	Schrijf-machine	20.000	3.600	2.100	Geheel 2.100	1972 Onveranderd	1973 Onveranderd	1974 Op 3-3-73, geheel tot privé-doeleinden aangewend. Terug te storten : $2.100 \times 3/5 = 1.260$ Herziening in aang. van maart 74 opgenomen		
4	6-3-73 Nr 70 Firma A	Wagen Merk Chassis nr Jaar	150.000	37.500	28.500	1/4 voor beroepsdoeleinden 7.125	1973 1/3 voor beroepsdoeleinden aangenomen. Aftrekbaar : $28.500 \times 1/3 = 9.500$ verrekend — 7.125 <u>2.375</u> bijkomende aftrek in aangifte maart 1974	1974 Onveranderd	1975 1/6 voor beroepsdoeleinden aangenomen. Verrekend : $9.500 \times 1/5 = 1.900$ Aftrekbaar : $28.500 \times 1/5 =$ $28.500 \times 1/5 =$ $5.700 \times 1/6 = -950$ <u>950</u> Terugstorting in aangifte maart 1976	1976 1/4 voor beroepsdoeleinden Verrekend : $9.500 \times 1/5 = 1.900$ Verrekenbaar $28.500 \times 1/5 =$ $5.700 \times 1/4 = -1.425$ <u>475</u> Terugstorting in aangifte febr. 1977	1977 5/7 voor beroepsdoeleinden Verrekend : $9.500 \times 1/5 = 1.900$ Verrekenbaar $28.500 \times 1/5 \times 1/2 = 2.850$ <u>950</u> Bijkomende aftrek in aangifte maart 1978
5	7-3-73 Nr 150 Firma B	Machine .....	100.000	18.000	13.000	Geheel 3.250	1973 1/2 definitief verhoudingsgetal Aftrekbaar $13.000 \times 1/2 = 6.500$ Verrekend : 3.250 Bijkomende aftrek in aangifte maart 1974 : 3.250	1974 Onveranderd	1975 1/3 definitief verhoudingsgetal Verrekend : $13.000 \times 1/5 \times 1/2 = 1.300$ Verrekend : $13.000 \times 1/5 \times 1/3 = 867$ Terugstorting in opgegeven aangifte van maart 1976 : 433	1976 Onveranderd	1977 Onveranderd



want de beperking die van kracht is, is de beperking op het tijdstip dat men de aftrek effectief verricht. Eenmaal verricht speelt een wijziging in de beperkingspercentages geen enkele rol meer.

Om de controle van de administratie te vergemakkelijken en ook om een overzichtelijk investeringsbeleid (qua BTW) te hebben stelt het KB nr. 3 art. 11 par. 4 het houden van een tabel van bedrijfsmiddelen verplicht. Buiten de verplichte gegevens van het hierboven genoemd KB hebben de belastingplichtigen geen bijzondere richtlijnen gekregen wat betreft het bijhouden van deze tabel. Hierbij kopieer ik de tabel van bedrijfsmiddelen van Vanden Avyle (10) die zeker de handigste is en die ik moeilijk nog kon verbeteren.

### HOOFDSTUK III : DE HERSTELWET

In art. 13 van de Wet van 24 december 1976 (B.S. 28 dec. 1976) voorzag de wetgever een wijziging van art. 100 WBTW, dit om de investeringen te stimuleren.

Op het ogenblik waarop deze regels geschreven worden beschikken we enkel over een «Eerste toelichting» van de administratie, het KB nr. 34 van 30 december 1976 (B.S. 31 december 1976). De administratie werkt nog aan een rondschriven dat op dit ogenblik nog niet verschenen is. Zoals zoëven vermeld, is de BTW op investeringen slechts aftrekbaar in de mate dat ze 5 % overschrijdt (6 % voor autovoertuigen). Art. 13 van voornoemde wet bepaalt :

1. Dat voor investeringen gedaan tussen 1 oktober 1976 en 31 december 1977 de BTW volledig mag afgetrokken worden, wanneer die investeringen én bijkomend én nieuw zijn.
2. Wanneer dat niet het geval is, blijft er steeds 5 % (6 %) niet aftrekbaar.

Veel publikaties aangaande dit aspect van de herstelwet zijn er op dit ogenblik nog niet, de enige volledige commentaar kwam van het V.B.O. (11). Buiten de wet, KB en 1<sup>o</sup> toelichting zijn we aangewezen op fragmentarische en summere bronnen (12).

(10) G. VAN DEN AVYLE, *Doorlopende documentatie inzake BTW*, Brussel, nr. 689/59, blz. 20.

(11) MEDEDELINGEN VAN HET VBO, *Aftrek van de BTW op investeringen gedaan tussen 1 oktober 76 en 31 december 77*, jaarg. 77, nr. 4 blz. 383.

(12) MAES, L., *BTW op Investerings*, *Gazet van Antwerpen*, 11 febr. 77.

A. TIBERGHEN, *Investerings en investeringsbelasting*, *De Standaard*, 3 febr. 77.

## A. Wat is de nuttige investeringsperiode ?

Het gaat om de periode tussen 1 oktober 1976 en 31 december 1977, wat de «nuttige periode» genoemd wordt. Een investering wordt «gedaan» gedurende de nuttige periode, wanneer zich gedurende die periode een belastbaar feit voordoet, dit is wanneer de BTW tijdens die periode verschuldigd is. De gewone regeling is toepasselijk om te bepalen wanneer de BTW verschuldigd is (bv. bij levering, bij bestelling, bij betaling).

## B. Voorwaarden die vervuld moeten worden om te mogen aftrekken.

De investeringen moeten bijkomend en nieuw zijn.

### *Bijkomende investeringen.*

Om te bepalen welke investeringen bijkomend zijn moeten we een vergelijking maken tussen de tijdens de nuttige periode gedane investeringen en het investeringsgemiddelde van de periode tussen 1 oktober 1973 en 30 september 1976. Dit investeringsgemiddelde wordt als volgt berekend : men vermenigvuldigt :

- de investeringen van de referentieperiode (nl. tussen 1 oktober 1973 en 30 september 1976) met
- de breuk  $5/12$ .

5 = aantal kwartalen nuttige periode

12 = aantal kwartalen referentieperiode.

In de mate dat de investeringen van de nuttige periode het investeringsgemiddelde te boven gaan, zijn die investeringen bijkomend.

### *Nieuwe investeringen*

Nieuw zijn de investeringen die het resultaat zijn van een overeenkomst gesloten vanaf 1 juli 1976. (Investeringsplichtige zelf tot stand gebracht zijn steeds nieuw wanneer het belastbaar feit in de nuttige periode valt).

De investeringen die het resultaat zijn van een overeenkomst van voor 1 juli 1976 zullen we a contrario oude investeringen noemen.

Voorbeelden : De voorbeelden die ik hier aanhaal komen woordelijk uit het genoemde VBO-artikel.

- Een belastingplichtige doet tijdens de referentieperiode (dit is tussen 1 oktober 1973 en 30 september 1976) voor 12.000.000 investeringen. Verhoudingsgewijs heeft hij dus voor vijf kwartalen  $12.000.000 \times 5/12 = 5.000.000$  geïnvesteerd, dit is dus zijn investeringsgemiddelde.

Wanneer hij nu gedurende de nuttige periode (dit is tussen 1 oktober 1976 en 31 december 1977) voor 7.000.000 investeringen doet zijn dat voor 2.000.000 bijkomende investeringen (waarvoor dus volledige aftrek geldt, als er tenminste voldaan is aan de voorwaarden betreffende het nieuw zijn) en voor 5.000.000 andere dan bijkomende (waarvoor de beperking van 5 %, eventueel 6 %, blijft gelden).

- Bestelling van een machine op 10 september 1976, levering op 5 december 1976. De investering is gedaan tijdens de nuttige periode (tussen 1 oktober 1976 en 31 december

1977), ze wordt meegeteld bij het bepalen van het investeringstotaal en ze is een nieuwe investering.

- Bestelling van een vrachtwagen op 5 juli 1976, levering op 20 september 1976. De investering is gedaan vóór het begin van de nuttige periode (tussen 1 oktober 1976 en 31 december 1977) de aftrekbare BTW bedraagt dus slechts 12 % (18-6). En de maatstaf waarover de BTW werd geheven wordt meegeteld bij het bepalen van het investeringstotaal van de referentieperiode en dus bij het bepalen van het investeringsgemiddelde.

- Overeenkomst voor het bouwen van een fabrieksgebouw, gesloten op 1 maart 1976. Betaling van een eerste voorschot bij het sluiten van de overeenkomst ; een tweede voorschot moet worden betaald bij de aanvang van het werk op 15 november 1976, het saldo bij de voltooiing van het gebouw op 20 juni 1977.

De investering is niet nieuw, de aftrekbare BTW bedraagt dus in ieder geval slechts 9 % (14-5). Maar aangezien de BTW gedeeltelijk vóór en gedeeltelijk tijdens de nuttige periode verschuldigd wordt, wordt deze investering gedeeltelijk vóór en gedeeltelijk tijdens de nuttige periode gedaan. Concreet wil dat zeggen dat het eerste voorschot meegeteld wordt voor het bepalen van het investeringsgemiddelde en dat het tweede voorschot en het saldo meetellen voor het bepalen van het investeringstotaal van de nuttige periode.

### C. Uitoefening van het recht op aftrek.

De BTW-plichtige rekent dus eerst zijn investeringsgemiddelde uit, zoals hierboven uiteengezet.

a. Toestand zolang het investeringsgemiddelde niet overschreden werd. De gewone regeling blijft van kracht. De BTW-plichtige trekt alle BTW af die 5 % - 6 % overtreft, tot op het tijdstip dat hij in de loop van de nuttige periode het bedrag van zijn investeringsgemiddelde bereikt.

b. Toestand na het overschrijden van het investeringsgemiddelde. We dienen het onderscheid te maken tussen oude en nieuwe investeringen.

*Nieuwe investeringen* : de aftrek is dan volledig. De administratie moet in de gelegenheid gesteld worden controle uit te oefenen, derhalve wordt een verklarende nota vereist waarvan de administratie het model heeft vastgesteld.

Voor investeringen die te paard zitten (deels bijkomend deels niet) is de ontheffing slechts gedeeltelijk.

bv. : Investeringsgemiddelde van 5 Milj. Tot 30 april zijn er tijdens de nuttige periode reeds voor 4.800.000 investeringen gedaan. Op die dag wordt er een nieuwe machine van 500.000 fr. aangekocht. De BTW geheven op de eerste 200.000 fr. zal slechts aftrekbaar zijn in de mate dat ze 5% overschrijdt. Voor de overige 300.000 fr. is de BTW volledig aftrekbaar.

*Oude investeringen* : wanneer de investering voortspuit uit een kontrakt gesloten voor 1 juli 1976 geldt de gewone beperking van de aftrek. Laten we opmerken dat het goed mogelijk is dat er nieuwe investeringen geschieden vooraleer het investeringsgemiddelde bereikt is, en dat oude investeringen belastbaar worden na het bereiken van dit investeringsgemiddelde. Derhalve is de BTW-plichtige, die t.a.v. de nieuwe investeringen om genoemde redenen slechts van een beperkte aftrek kon genieten, gerechtigd die aftrek in de aangifte m.b.t. de laatste aangifteperiode te herzien tot beloop van de beperking die hij na die datum voor de oude investeringen heeft moeten toepassen.

Nemen we een investeringsgemiddelde van 7.000.000 fr. dat bereikt is op 10 juni 1977. Tot dan zijn er voor 4.000.000 fr. oude investeringen gedaan en voor 3.000.000 nieuwe. Na die datum worden er nog voor 5.000.000 investeringen gedaan waarvan 1.500.000 oude en 3.500.000 nieuwe. Na 10 juni 1977 zal de belastingplichtige de volledige aftrek hebben toegepast voor de 3.500.000 fr. nieuwe investeringen. In de aangifte van 20 januari 1978 mag hij een bijkomende aftrek toepassen voor 3.000.000 fr. nieuwe investeringen gedaan voor 10 juni 1977, maar maximum tot beloop van 1.500.000 of het bedrag van de oude investeringen gedaan na die datum. Mochten er nu in het voorbeeld, voor 10 juni 6.000.000 fr. oude en slechts 1.000.000 nieuwe investeringen geweest zijn, dan zou de regularisatie uiteraard slechts betrekking kunnen hebben op 1.000.000 fr.

Wanneer de, vóór het overschrijden van het investeringsgemiddelde gedane, nieuwe investeringen bestaan uit motorrijtuigen (onderworpen aan de beperking van 6 %) en andere bedrijfsmiddelen (onderworpen aan de beperking van 5 %) dan wordt de aanvullende aftrek verhoudingsgewijs bepaald.

**D. Ondernemingen die hun activiteit tijdens de referentieperiode van 1 oktober 1973 tot 30 september 1976 hebben aangevat.**

In plaats van het totaal van de gedurende de investeringsperiode (1 oktober 1973 en 30 september 1976) gedane investeringen te vermenigvuldigen met  $5/12$ , vermenigvuldigt men dit totaal met  $5/n$ ,  $n$  zijnde het aantal kwartalen sinds dewelke de onderneming BTW-plichtig is.

**E. Toestand van de ondernemingen die belastingplichtig zijn geworden tijdens de nuttige periode van 1 oktober 1976 tot 31 december 1977.**

Hun investeringstotaal gedurende de referentieperiode is nul. Het investeringsgemiddelde van  $5/12$  is dan ook nul. Zodoende zijn alle investeringen van de nieuwe belastingplichtige bijkomende investeringen. Ze worden dus volledig vrijgesteld althans indien zij nieuw zijn, d.i. gevolg van een kontrakt na 1 juli 1976 aangegeven.

Ik vraag me dan af of bepaalde ondernemingen er geen belang bij zouden hebben een nieuwe onderneming te stichten die zich uitsluitend met investeringen zou bezighouden en gezien haar nieuw karakter volledig zou vrijgesteld worden van de beperking van het recht op aftrek voorzien in art. 100 WBTW (zie verder).

**F. Toestand voor BTW-plichtige voor wie art. 11 van het WBTW toepasselijk is.**

Art. 11 WBTW bepaalt dat afstand van een handelszaak, omvorming van een privé-onderneming tot vennootschap, fusie, opslorping en splitsing van vennootschappen niet met BTW belast worden omdat de overnemer geacht wordt de persoon van de overdrager verder te zetten. Art. 100, par. 4, al. 1 is consequent en de ondernemer zal als zodanig ook hier geacht worden de persoon van de overdrager verder te zetten en hij zal dus rekening moeten houden met de investeringen die de overdrager gedurende de referentieperiode heeft verricht. Ook wordt de overnemer geacht de hoedanigheid van BTW-plichtige verkregen te

hebben op het tijdstip waarop de overdrager die hoedanigheid verkregen heeft.

Ter verduidelijking citeer ik het VBO-voorbeeld terzake.

- A is belastingplichtige sedert 1971. Op 1 januari 1975 heeft hij zijn eenmanszaak omgevormd tot een PVBA. Van 1 oktober 1973 tot 31 december 1974 heeft A voor 200.000 fr. investeringen gemaakt. De PVBA van haar kant heeft, van 1 januari 1975 tot 30 september 1976, 1.000.000 fr. investeringen gedaan.

Zonder bijzondere tekst zou het investeringsgemiddelde van de PVBA gelijk zijn aan  $1.000.000 \times 5/7 = 714.286$ . Krachtens par. 4, 1° lid art. 100 wordt de PVBA geacht te bestaan sedert 1971 ; de breuk is dus 5/12. Anderdeels is krachtens het 2° lid van par. 4 haar investeringstotaal gelijk aan 1.200.000. Het investeringsgemiddelde van de PVBA is dus  $1.200.000 \times 5/12 = 500.000$  fr.

- De NV is belastingplichtige sedert 1 januari 1974. Op 1 januari 1977 wordt ze opgeslorpt door de NV C die zelf reeds sedert 1971 belastingplichtige is. B heeft van 1 januari 1974 tot 30 september 1976 voor 11.000.000 fr. investeringen gedaan. C heeft van 1 oktober 1973 tot 30 september 1976 voor 5.800.000 fr. investeringen gedaan. Van 1 oktober 1976 tot 31 december 1976 hebben ze respectievelijk voor 6.000.000 en 7.000.000 geïnvesteerd. Wat B betreft, dient vooraf te worden opgemerkt dat in haren hoofde er reeds voor 1.000.000 fr. bijkomende investeringen zijn :  $6.000.000 - 11.000.000 \times 5/11 = 1.000.000$  fr. C is zelf belastingplichtige sedert 1971 ; de fictie van par. 4, 1° is hier dus niet nodig om de breuk te bepalen die C moet toepassen, vermits die breuk in haren hoofde hoe dan ook reeds gelijk is aan 5/12. Het investeringstotaal van C is krachtens par. 4, 2° 1° lid gelijk aan :

11.000.000 (investeringen van tijdens referentieperiode.

5.800.000 (investeringen van C tijdens referentieperiode.

16.800.000

en haar investeringsgemiddelde  $16.800.000 \times 5/12 = 7.000.000$ . Tot hier deze voorbeelden.

In bovenvermelde gevallen ging het om een omzetting van een eenmanszaak in een PVBA en de opslorping van een NV door een andere. Dit zal geen grote moeilijkheden opleveren. Moeilijkheden zullen er wel zijn bij inbreng van een bedrijfsafdeling, het zal geen kleinigheid zijn om de waarde van de investeringen in die bedrijfsafdeling te bepalen. De wetgever heeft derhalve een keuzemogelijkheid voorzien.

Men past ofwel het bovenvermelde systeem toe ofwel maakt men gebruik van het volgende alternatief :

— De fictie van art. 11 (overname is geen levering ; er is dus geen BTW verschuldigd) blijft behouden

— De fictie dat de overnemer geacht wordt de hoedanigheid van belastingplichtige te hebben verkregen op het tijdstip waarop de overdrager BTW-plichtig is geworden geldt niet.

— De waarde van de investeringen van de overdrager wordt vastgesteld bij de overdracht, en die waarde is dus de overnameprijs die verschillend is van de prijs waarop gedurende de referentieperiode BTW op bedrijfsmiddelen geheven werd.

Dit betekent dus dat de overnameprijs moet uitgesplitst worden over investeringen en andere goederen en diensten. Mijn vraag is welk criterium men hierbij gaat hanteren. Waarschijnlijk zal men de nog niet afgeschreven waarde, gebruikt in de inkomstenbelasting, als maatstaf gebruiken. Ik zie geen ander 'objectief' criterium ; de overnemer zal er inderdaad alle belang bij hebben de investeringsgoederen zo laag moge-

lijk te waarderen en de administratie zal wel niet met lede ogen toekijken.

We stoten hier terug op de kritiek die ik vroeger al heb geuit namelijk het gescheiden houden van BTW en IB op het gebied van de investeringen.

Andere opwerping is dat deze regeling juist bedoeld was om de moeilijkheden uit de weg te gaan die zouden opduiken bij de vaststelling van de investeringsbedragen. Men stoot op juist dezelfde moeilijkheid, omdat men ook in deze regeling de investeringsgoederen zal moeten opsporen en hun waarde bepalen, juist wat men wilde vermijden.

De toestand van de gemengd belastingplichtige die zijn aftrek verricht volgens een algemeen verhoudingsgetal of volgens het werkelijk gebruik levert m.i. geen enkele moeilijkheid op.

Er is nog een speciaal artikel voorzien voor de leasingonderneming, dit zal ik echter behandelen wanneer we de leasing bespreken.

Ik zal dit hoofdstuk over de programmawet besluiten met een paar kritieken en bemerkingen.

Mijns inziens worden de investeerders die in de zogenaamde referentieperiode zwaar geïnvesteerd hebben gepenaliseerd. Het is logisch (in deze regeling althans) dat wie gedurende de 12 referentiekwartalen zwaar geïnvesteerd heeft (en dus BTW betaald heeft) gedurende de 5 kwartalen van de referentieperiode ook zwaar zal moeten investeren om het gemiddelde te halen en volledig vrijgestelde investeringen te kunnen verrichten. Anders uitgedrukt: hoe minder men in de 12 kwartalen geïnvesteerd heeft des te minder BTW men bij nieuwe investeringen zal moeten betalen. Men kan zich afvragen in welke mate dit geen ongelijke behandeling is, en, wat erger is, in hoeverre dit niet concurrentieverstorend werkt. Mogelijke oplossing hiervoor is het oprichten van een onderneming die zich bezighoudt met het aankopen van de investeringsgoederen, maar ook dit zal niet altijd even praktisch en zonder kosten gebeuren.

Bij overname of fusie voorziet de wetgever in sommige gevallen een optie tussen 2 systemen; hierboven heb ik al gewezen op de incoherentie van het tweede alternatief.

Het is duidelijk dat de regering een stimulus heeft willen bewerkstelligen maar het budgettaire aspekt woog hier enorm zwaar door. De techniek is enorm ingewikkeld en de investeringen die van deze gunstmaatregel zullen kunnen genieten zijn beperkt gezien de voorwaarden.

Ook het psychologisch effect, dat enorm belangrijk is voor kleine investeerders (hun aantal is in België zeer groot) werd niet bereikt waarschijnlijk omdat de techniek veel te ingewikkeld is zodat men zich de besparing slechts moeilijk visueel kan voorstellen.

De toekomst zal moeten uitwijzen wat het impact van de wet zal zijn, maar de mening van de industriëlen is toch dat men eerst een relance zal moeten bewerkstelligen (met andere dan fiscale lapmiddelen) en dat

men slechts nadien zal gebruik maken van de fiscale hulpmiddelen. Zodat het hoofddoel van deze programmawet (althans op fiscaal gebied) waarschijnlijk niet zal bereikt worden.

Art. 100 WBTW zal het begrotingsjaar 1978 overleven : ook voor het jaar 1978 zal men de BTW op bedrijfsmiddelen niet volledig kunnen aftrekken. Voor 1978 wordt de BTW volledig aftrekbaar voor bijkomende investeringen : de voorwaarden van nieuwigheid en arbeidsschepende investering vallen dus weg (dit laatste begrip is ruim en vaag : de bedoeling is evenwel overduidelijk en de administratie zal de term nog moeten verduidelijken). Het gaat hier eigenlijk om een subsidie van 50.000 Fr. (5 % op 1.000.000 Fr.) per aangeworven arbeidskracht. Tot hier de maatregelen voor 1978. We weten er echter nog te weinig over om er een diepgaande studie aan te wijden.

#### **HOOFDSTUK IV : SPECIFIEKE INVESTERINGSREGEL VOOR AUTOVOERTUIGEN**

Art. 45 par. 2 WBTW luidt als volgt :

«Ten aanzien van leveringen en invoer van automobielen voor personenvervoer, daaronder begrepen de voertuigen die zowel voor personenvervoer als goederenvervoer kunnen dienen en ten aanzien van de levering en diensten met betrekking tot die voertuigen, mag de aftrek in geen geval hoger zijn dan 50 % van de betaalde belasting.

Deze bepaling is evenwel niet van toepassing :

- a) op de voertuigen bestemd om te worden verkocht of te worden verhuurd door een belastingplichtige die een beroepswerkzaamheid uitoefent die bestaat in de verkoop of verhuur van automobielen.
- b) Op voertuigen bestemd om uitsluitend te worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer.»

Welke autovoertuigen worden door deze maatregelen getroffen ? Dit wordt in het rondschrĳven 73 van 1972 verduidelĳkt : «Onder voorbehoud van de uitzonderingen in het tweede lid beoogt art. 45 par. 2 WBTW alle automobielen onderworpen aan het tarief van 25 % krachtens rubriek I, cijfer 1, van tabel C van de bijlage, bij het KB nr. 20 van 20 juli 1970, zonder dat daarbij nog een onderscheid hoeft te worden gemaakt naargelang die automobielen uitsluitend voor personenvervoer dan wel voor personen- en goederenvervoer dienen.»

Doch art. 100 WBTW geldt ook voor autovoertuigen. Die twee artikels zullen dus met elkaar in overeenstemming moeten gebracht worden. De percentages van art. 100 zijn verschillend naargelang het om 'gewone' investeringen gaat of investeringen in autovoertuigen. Op dit ogenblik mag men de BTW slechts aftrekken in de mate dat ze 6 % overschrijdt. Ik zal me hier niet verder op houden bij de ratio legis en de wenselijkheid van de afwijkingen van art. 45 par. 2 en art. 100. Buiten een wetsinterpretatieve moeilijkheid (die ik verder zal behandelen) is de toe te passen techniek helemaal niet moeilijk.

Men mag dus (behoudens voormelde uitzonderingen) de betaalde BTW nooit voor meer dan 50 % in aftrek brengen. Van de geldende belastingvoet (d.w.z. aanslagvoet gebruikt om de BTW te berekenen) nl. 25% trekt men het percentage waarvoor art. 100 geen aftrek toelaat, af :  $25 - 6 = 19\%$ . Die 6 % zijn steeds verloren, men mag ze dus nooit meer verrekenen (wel als last in de IB). Tot hiertoe zijn er geen problemen. Art. 45 par. 2 verklaart dat de aftrek in geen geval hoger mag zijn dan 50 % van de «betaalde belasting». Dit begrip «betaalde belasting» is m.i. volledig duidelijk, zodat men normaal zou mogen verwachten dat men slechts de helft van de 25 % betaalde BTW zou mogen aftrekken ; de betaalde belasting bedraagt inderdaad 25 %. Doch het begrip 'betaalde belasting' heeft een andere inhoud gekregen, nl. de belastingen die aftrekbaar blijven na toepassing van de beperking van aftrek van art. 100. De auteurs schijnen dit zonder protest te aanvaarden daar er nergens enige melding van dit probleem wordt gemaakt. (M.i. is de tekst duidelijk en moet er niet aan geraakt worden). Deze interpretatie steunt tenandere op een administratieve beslissing (13). Zo zal men maximum  $19\% \times 1/2 = 9,5\%$  mogen aftrekken. De volledige belastingplichtige die bij een 'gewone' investering 19 % zou mogen aftrekken, mag hier dus slechts 9,5 % in aftrek brengen. Gedeeltelijk belastingplichtigen zullen het aandeel dat 9,5 % overschrijdt ook niet in mindering mogen brengen.

Bijv. Auto aangekocht voor 100.000 Fr. BTW 25 % = 25.000 Fr.

A is volledig BTW-plichtig

B voor 7/9

C voor 4/9

Aftrekbaar volgens art. 100

A die normaal 19 % zou mogen aftrekken (= 19.000 Fr.) mag na toepassing van art. 45 par. 2 slechts  $19 \times 1/2 = 9,5\%$  aftrekken, d.i. 9.500 Fr.

B die normaal  $19\% \times 100.000 \times 7/9 = 14.778$  zou mogen aftrekken, zal slechts 9.500 Fr. mogen aftrekken want hij overschrijdt met 5.278 Fr. de helft van 19 %.

C tenslotte die normaal  $19\% \times 100.000 \times 4/9 = 8.445$  Fr. mag aftrekken zal deze som ook mogen aftrekken want hij komt niet boven de 9.500 Fr.

Deze regeling schept volgens mij een ongelijkheid tussen de belastingplichtigen ; wie voor minder dan de helft belastingplichtige is zal geen hinder ondervinden van art. 45 par. 2, en zal desgevallend evenveel kunnen aftrekken als de volledige belastingplichtige.

Ook voor leveringen en diensten met betrekking tot besproken auto-voertuigen is voornoemde regeling toepasselijk, zoals voor de plaatsing van een autoradio, de herstelling van schade bij een auto-ongeval (doch in dit geval zal men art. 100 niet moeten toepassen). Chomé (14) en

(13) 28 januari 1975, nr. E.T. 19245, *BTW-revue* 21, nr. 529.

G. VANDEN AVYLE, *Doorlopende Documentatie inzake BTW*, nr. 689,5 c.

R. VANDEN EEDE, *Aftrekbare BTW en investeringen*, *A.F.T.*, febr. 75, nr. 2, blz. 51.

(14) G. CHOMÉ, *A.F.T.*, april 1973, nr. 4.



Dillen (15) geven een alternatieve interpretatie aan de combinatie van art. 45 par. 2 en art. 100 WBTW. Om dit toe te lichten citeer ik eerst de Nederlandse en Franse tekst van art. 100 : «In afwijking van art. 45 komt de van bedrijfsmiddelen geheven belasting slechts voor aftrek in aanmerking in zoverre ze volgende percentages te boven gaan.»

«Par dérogation à l'article 45, la taxe qui grève les biens d'investissements n'est déductible que dans la mesure où son taux excède les pourcentages suivants.»

De Nederlandse tekst heeft het over 'voor aftrek in aanmerking komen'. De Franse tekst spreekt van 'déductible' Dillen en Chomé menen, volgens mij terecht, dat men uit de Franse versie van het artikel mag afleiden dat art. 100 art. 45 terzijde stelt, en dat men dus gedurende de zogenaamde «overgangperiode» tot een grotere aftrek zou gerechtigd zijn dan normaal.

Het volgend schema zal dit illustreren. (N.B. de % zijn fictief)

Combinatie art. 100 en 45,2°

71 (25 - 12) 13 x 50 % = 6,5 %

72 (25 - 9) 16 x 50 % = 8

73 (25 - 6) 19 x 50 % = 9,5 %

74 (25 - 3) 22 x 50 % = 11 %

75 (25 - 0) 25 x 50 % = 12,5 %

Art. 100 stelt art. 45 terzijde

71 25 - 12 = 13 %

72 25 - 9 = 16 %

73 25 - 6 = 19 %

74 25 - 3 = 22 %

75 art. 100 opgeheven, einde

overgangperiode 12.5 %,

want art. 45 wordt toepasselijk (16).

De administratie is natuurlijk gekant tegen zulke interpretatie en combineert uiteraard art. 100 met art. 45 par. 2.

Dillen meent dat de Nederlandse en de Franse tekst volledig gelijkwaardig zijn. Dit is volgens mij niet waar. De Nederlandse tekst spreekt van 'komen in aanmerking', dan betekent dit dat de BTW niet vlakaf aftrekbaar is, want dan zou er aftrekbaar (déductible) in de tekst staan. In de Nederlandse tekst ontwaar ik een (weliswaar subtiele) nuance, 'komt voor aftrek in aanmerking' is een zin die niet af is, men verwacht nog iets ; dus de tekst verwijst naar iets anders (men komt in aanmerking voor een beloning, maar daarom heeft men die beloning nog niet). Men komt dus voor aftrek in aanmerking maar daarom mag men nog niet aftrekken. Er moet een bijkomende voorwaarde vervuld worden, en die voorwaarde is art. 45 par. 2.

(15) J. DILLEN, *A.F.T.*, februari 1974, nr. 2.

(16) MINISTERIE VAN FINANCIEN, ADMINISTRATIE VAN DE BTW, REGISTRATIE EN DOMEINEN, *BTW-handleiding*, Brussel, 1972, nr. 363.

Ik meen aangetoond te hebben dat de wetteksten tegenstrijdig zijn, zodat men kan interpreteren (wat niet het geval zou zijn indien de teksten volledig gelijk waren geweest).

Het zal dan voor de administratie een koud kunstje zijn om langs de voorbereidende werken en de ratio legis de rechter voor hun zienswijze te winnen. Om dit hoofdstuk te beëindigen wijs ik erop dat art. 100 ook hier eventueel terzijde kan gesteld worden door de hierboven uiteengezette maatregelen van de programmawet.

## **HOOFDSTUK V : DE MODERNE INVESTERINGSTECHNIEKEN EN DE BTW**

Waar de nood het hoogst is, is de oplossing nabij. Het groeiend handelsverkeer heeft er inderdaad voor gezorgd dat nieuwe instrumenten werden gecreëerd, zo ook werden een paar nieuwe investeringstechnieken uit de grond gestampt, die ik hier kort wil behandelen.

### *Renting.*

Het gaat hier om een verhuring van een investeringsgoed. De investeerder koopt dus zelf het goed niet aan (wat ook zijn redenen hiervoor mogen zijn) maar huurt het van een professionele verhuurder.

De prijs beantwoordt in theorie aan de waarde van het genot. De ware investeerder is dus de verhuurder die de investeringsgoederen aankoopt en zelf dus de speciale regeling van BTW op bedrijfsmiddelen moet toepassen. Het betreft hier een levering van diensten belastbaar volgens art. 18 par. 1, 4°. De BTW op de huursom zal door de huurder kunnen afgetrokken worden indien hij zelf BTW-plichtig is.

### *Leasing*

#### a. Roerende leasing.

Dit is een middel om bedrijfsmiddelen te financieren waarbij de financierder over een zeer degelijke zekerheid beschikt omdat hij eigenaar blijft van het goed totdat de verbintenis volledig uitgevoerd is. Het juridisch statuut van de leasingmaatschappijen wordt geregeld in het KB nr. 55 van 10 november 67 (B.S., 14 november 67).

Belangrijk is dat de wetgever meent dat de investering geschiedt in hoofde van de verhuurder (cfr. KB nr. 3 art. 6 par. 2). Dit is misschien niet helemaal logisch en het zal ook onbillijke gevolgen hebben die we verder zullen onderzoeken. Leasing is dus aan BTW onderworpen.

bv. Een goed wordt door een leasingmaatschappij aangekocht voor 1.000 Fr., BTW 18 %. Men beschouwt de leasingmaatschappij als investeerder ; in gewone omstandigheden is dus 18 % betaalde BTW aftrekbaar. Indien men de financieringskost mee berekent zal de lessee uiteindelijk 1.622,5 Fr. moeten betalen.

(De 18% BTW moet de leasingmaatschappij niet aanrekenen want zij kan ze zelf aftrekken).

Dit resultaat wordt als volgt bereikt :	
Prijs (BTW exclusief)	1.000
Financieringskost	
7,5% x 5 jaar =	375
	<hr/>
	1.375
BTW 18 %	247,5
	<hr/>
	1.622,5

Indien we ons in de overgangperiode bevinden zal de berekening er als volgt uitzien.  
18 % BTW waarvan 10 % niet aftrekbaar (art. 100)

Prijs (BTW exclusief)	1.000
Niet aftrekbaar BTW	100
	<hr/>
	1.100
Financieringskost	412,5
	<hr/>
	1.512,5
BTW 18 %	272,25
	<hr/>
	1.784,75

Het principe is dus volkomen logisch. Doch er komt een kleine kink in de kabel (17). Inderdaad in de overgangperiode zal de niet BTW-plichtige die beroep doet op een leasingmaatschappij, meer betalen dan de BTW-plichtige (dit is BTW exclusief). De niet BTW-plichtige zal er alle voordeel bij hebben het goed zelf te kopen en een financierder vinden die financiert tegen dezelfde voorwaarden als de leasingmaatschappij. De niet BTW-plichtige die zelf financiert of beroep doet op een leasingmaatschappij, gedurende de overgangperiode of niet, zal steeds de volle BTW betalen.

Dus 1.000	Prijs
180	BTW
<hr/>	
1.180	
442,5	Financieringskost
<hr/>	
1.622,5	

Dit steekt schril af tegen de 1784,75 die hij zal moeten betalen indien hij beroep doet op een financieringsmaatschappij. De reden is evident : de niet BTW-plichtige betaalt BTW op de niet aftrekbare BTW die de BTW-plichtige kan aftrekken, maar de niet BTW-plichtige niet.

Aan dit euvel kan verholpen worden door de investeringen als investeringen in hoofde van de lessee te beschouwen. Ik ga hier evenwel niet dieper op in want het is eigenlijk een randgeval, dat in de praktijk dan maar moet omzeild worden door naar een ander financieringsmiddel uit te kijken.

(17) J. PARDON, La TVA et les opérations bancaires, *Revue de la banque*, 1970, 62.

b. Onroerende leasing.

Art. 18 par. 2 stipuleert dat «als een dienst beschouwd wordt het verhuren van industriële of commerciële onroerende goederen door een maatschappij gespecialiseerd in onroerende leasing, wanneer het contract gebouwen, die de verhuurder gebouwd heeft of met inachtneming van art. 9 par. 3 verkregen heeft, tot voorwerp heeft».

Bij KB (28 december 1970) werden de voorwaarden bepaald aan dewelke het contract moest voldoen. Art. 9 W. 10 juli 69 (B.S., 25 juli 69) stelt het huurgeld dat aan BTW onderworpen is, vrij van registratierechten geheven bij verhuring van onroerende goederen.

Voor het overige zijn hier geen bijzonderheden die een speciale vermelding behoeven. Zoals bij roerende leasing zullen de investeringen beschouwd moeten worden als gedaan door de lessor.

Zoals in hoofdstuk III gemeld, is ook op het gebied van de leasing de wetgever tussengekomen in de *programmawet*. Par. 6 van art. 13 van de wet van 24 december 1976 bepaalt dat de erkende leasingondernemingen als bedoeld in het KB nr. 55 van 10 november 1967 tot regeling van het juridisch statuut der ondernemingen gespecialiseerd in onroerende financieringshuur als bedoeld in art. 18 par. 2 van het WBTW, ten aanzien van overeenkomsten van financieringshuur geacht worden een investering te doen welke onderworpen is aan de in par. 1 bedoelde beperking van de aftrek, telkens als die investering aan die beperking onderworpen zou zijn geweest indien de medecontractant ze op het tijdstip van het sluiten van de overeenkomst zelf had gedaan. De financieringsmaatschappij zal een attest moeten voorleggen dat uitgaat van de lessee waarin deze de investering bevestigt en het tijdstip vermeldt waarop hij het bedrag heeft bereikt tot beloop waarvan hij overeenkomstig (het nieuwe) art. 100 par. 2 WBTW geacht wordt investeringen te doen welke onderworpen zijn aan de beperking van de aftrek.

Wanneer de lessor de beperking van art. 100 toepast omdat de lessee ze zelf had moeten toepassen indien hij zelf had geïnvesteerd dan mag de lessee dit beschouwen als een eigen investering om te genieten van de vroeger besproken vrijstelling gedurende de nuttige periode. Hier zal het de lessee zijn die een attest van de lessor zal moeten voorleggen. Mijn kritiek hierop is dat de wetgever hier plots de investeringen in geval van leasing gaat beschouwen als gedaan door de lessee waar dit eerder werd afgewezen.

*Sale Lease-back.*

Dit is een kredietverlening met een leasingcontract als zekerheid. Deze techniek wordt in België niet veel toegepast omdat de registratierechten veel te zwaar doorwegen. Dit stelt geen specifieke problemen op BTW-gebied.

### *Factoring*

De factoring bestaat meestal uit 3 elementen :

- een financiering op korte termijn
- een kredietverzekering
- een levering van diensten

Of er al dan niet BTW verschuldigd is hangt af van de kwalificatie die men de onderscheidene bestanddelen meegeeft.

Indien het om een overdracht van schuldvordering gaat dan is de factor niet BTW-plichtig, en kan dus geen aftrek verrichten. Indien het geen overdracht van schuldvordering is dan geldt het een levering van diensten die als zodanig aan BTW onderworpen is.

Voor het overige is er geen specifiek probleem.

## **HOOFDSTUK VI : ZESDE RICHTLIJN VAN DE EEG TER HARMONISATIE VAN DE BTW**

Grondige wijzigingen moeten we niet verwachten en zeker niet wat de investeringen betreft. Er zijn wel bepaalde veranderingen wat de belastingplichtige en de belastbare handelingen betreft ; hiervoor verwijs ik respectievelijk naar art. 4 en art. 5-8 van de ontwerprichtlijn (18). Deze wijzigingen zullen ongetwijfeld een impact hebben op de investeringen, maar ze zijn niet eigen aan de investeringsregeling van de BTW zodat ik ze hier niet verder moet behandelen.

Belangwekkend is misschien dat er op tweedehandswagens geen BTW meer zal moeten betaald worden; dit is de logica zelf, maar deze logica werd in België om budgettaire redenen met de voeten getreden. Vanaf 1 januari 1978 komt er een inschrijvingsrecht van 25 % ter vervanging van de betwiste BTW.

Ook op het gebied van BTW op de grond tekent zich een tamelijk grondige wijziging af. Wat de investeringen in het bijzonder betreft, kan ik verwijzen naar het art. 20, 2° van het genoemde ontwerp, artikel dat volledig vergelijkbaar is met art. 45 ; ook de speciale regeling van art. 45 par. 2 die de aftrek van de BTW op autovoertuigen halveert is niet in het ontwerp opgenomen. Het beruchte art. 100 en de zogenaamde overgangperiode zullen ook begraven worden zodra het ontwerp van kracht zal zijn. Veel meer moet er wat de investeringen betreft over dit ontwerp niet gezegd worden. Ik meen te mogen besluiten dat er op dit gebied geen fundamentele wijzigingen te verwachten zijn.

(18) COMMISSIE VAN DE EG, *Bulletin van de Europese Gemeenschappen*, Supplement 11/73, Nieuw voorstel voor de harmonisatie van de BTW, Luxemburg, 1973.

E. HINNEKENS, Betekenis voor België van de nieuwe BTW-harmonisatievoorstellen, *A.F.T.*, 1975, nr. 6, blz. 171.

## BESLUIT

Het besluit dat ik nu zal formuleren heeft meer weg van een kritiek ; in de loop van de behandeling heb ik deze reeds aangestipt.

De grondregeling is duidelijk, maar de uitzonderingen en andere overgangperiodes hebben ervoor gezorgd dat de regeling van de «BTW op investeringen» incoherent, niet systematisch en onoverzichtelijk is. Ik zal mijn opinie staven met een paar voorbeelden :

*Incoherentie* : De regelingen die in de BTW worden voorgesteld stroken niet altijd met de realiteit en de gelijkaardige regelingen in de inkomstenbelasting. Ik denk hierbij aan de vijfjarige herzieningsperiode die niet strookt met de afschrijvingstermijn in de IB. Het niet beschouwen van onlichamelijke goederen als investeringsgoederen is toch weinig realistisch.

*Gebrek aan systematiek* : De 'overgangperiode' (die nu nog altijd loopt) past niet meer in de systematiek omdat ze wegens budgettaire redenen geïnstitutionaliseerd werd, en dus een definitieve beperking van de aftrek is. Men zou deze beperking beter inbouwen in art. 45. De uitzondering op de uitzondering die men in de programmawet aantreft. De verschillende behandeling van belastingplichtigen en gedeeltelijk-belastingplichtigen in de regeling voor autovoertuigen (cfr. art. 45 par. 2) lijkt ook ongegrond.

*Onoverzichtelijkheid* : Vooral na het goedkeuren van de programmawet is de hele regeling weinig overzichtelijk, en men begrijpt niet meer wanneer er belast wordt en wanneer niet. De overgangsmaatregel van art. 100 WBTW zou nu eens eindelijk afgeschaft moeten worden, het compliceert nodeloos de hele problematiek, en is trouwens, strijdig met de inwendige systematiek van het BTW-stelsel.